

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS DE CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUZINETE MORATO DOS SANTOS RIBEIRO

**CONTABILIZAÇÃO DE RESTOS A PAGAR NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL DE CACOAL - RO**

Trabalho de Conclusão de Curso
Artigo

Cacoal - RO
2011

LUZINETE MORATO DOS SANTOS RIBEIRO

**CONTABILIZAÇÃO DE RESTOS A PAGAR NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL DE CACOAL - RO**

Artigo apresentado à Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *campus* de Cacoal, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação da Professora Dr^a. Eleonice de Fátima Dal Magro.

Cacoal – RO

2011

RIBEIRO, Luzinete Morato dos Santos Ribeiro.

Contabilização de Restos a Pagar na Administração Pública Municipal de Cacoal/ Luzinete Morato dos Santos Ribeiro. – Cacoal, 2011. – 25f.

Trabalho de conclusão de curso – Artigo – Universidade Federal de Rondônia – *Campus* de Cacoal. Curso de Ciências Contábeis.

Orientadora: Doutora Eleonice de Fátima Dal Magro

1. Restos a Pagar, 2. Gestão Contábil, 3. Setor Público. I Título.

CONTABILIZAÇÃO DE RESTOS A PAGAR NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL DE CACOAL - RO

Por:

LUZINETE MORATO DOS SANTOS RIBEIRO

Artigo apresentado à Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *campus* de Cacoal, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, mediante a Banca Examinadora, formada por:

Prof.^a Dr.^a Eleonice de Fátima Dal Magro – Orientadora/UNIR
Presidente

Prof. MSc. Rogério Simão - UNIR
Membro

Prof. Esp. Cleberson Eller Loose - UNIR
Membro

Média

Cacoal – RO
2011

*Dedico aos muitos que contribuíram Para que
pudesse obter êxito nessa Jornada: amigos e
professores; em especial a minha família, sempre
presente apoiando em todos os momentos.*

Agradeço em especial a Deus por ter me dado saúde; ânimo e determinação.

Ao meu esposo Marcos Antonio que sempre me deu apoio e aos meus filhos Lucas e Luan que me ensinavam a usar o computador para fazer meus trabalhos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 RESTOS A PAGAR	7
1.2 BASE LEGAL	8
1.3 CLASSIFICAÇÃO DOS RESTOS A PAGAR.....	10
1.4 PRINCÍPIO DA ANUALIDADE	11
1.5 REGIME DE COMPENTÊNCIA.....	12
1.6 DESPESAS.....	13
1.7 EMPENHO.....	13
1.8 INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR.....	14
1.9 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR.....	14
1.10 PRESCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR.....	15
2 RESULTADO E ANÁLISE DA PESQUISA.....	15
2.1 DEMONSTRAÇÃO DOS RESTOS A PAGAR E DE DISPONIBILIDADE DE CAIXA NA ADMINISTRAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CACOAL (RO).....	15
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	17
REFERÊNCIAS.....	18
OBRAS CONSULTADAS.....	20
ANEXO A: DEMONSTRAÇÃO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA.....	21
ANEXO B: DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR.....	22

CONTABILIZAÇÃO DE RESTOS A PAGAR NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL DE CACOAL - RO

Luzinete Morato dos Santos Ribeiro¹

RESUMO: Este artigo apresenta o resultado de um estudo acerca da conta restos a pagar e seu controle na gestão contábil da administração pública no Município de Cacoal (RO). Para tanto, foi realizada uma pesquisa de campo mediante a coleta de dados junto ao setor de Contabilidade da Administração Municipal, utilizando-se como parâmetro o exercício de 2008. O objetivo principal consiste em evidenciar, com base nas informações coletadas, se foi cumprido o que determina o artigo 36 da Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro, além do estabelecido no art. 42, da Lei nº 101/2000. Diante das análises realizadas, conclui-se que a administração cumpriu o estabelecido na referida legislação no que tange ao período de transição compreendido o exercício de 2008.

PALAVRAS-CHAVE: Restos a pagar. Gestão contábil. Contabilidade. Setor público.

INTRODUÇÃO

O artigo 36 da Lei nº 4.320/64, determina que são considerados restos a pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, fazendo distinção entre as processadas das não processadas, devendo ser criados lançamentos distintos. Já o art. 42, da Lei nº 101/2000 impôs limitações na utilização de restos a pagar, condicionando a assunção de despesas nos últimos dois quadrimestres do mandato eletivo que não possam ser quitadas dentro do mesmo exercício ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para esse efeito.

Portanto, a pesquisa ora proposta visa identificar se houve destinação de lançamentos entre as despesas processadas das não processadas, se houve assunção de dívidas nos últimos dois quadrimestres do último ano de mandato eletivo da gestão do ano 2008, com o devido pagamento dentro do exercício e, se no caso, de dívidas assumidas para serem quitadas no exercício seguinte havia disponibilidade de caixa para esse efeito (Brasil, 1964, 2000).

Tem-se como objetivo o estudo da contabilização de restos a pagar do poder executivo do município de Cacoal relativo à administração direta, no que diz respeito a aplicação dos

¹ Acadêmica Concluinte do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Rondônia – Campus de Cacoal, com TCC elaborado sob a orientação da Prof. (ª) Dr.ª Eleonice de Fátima Dal Magro. E-mails: m64169@hotmail.com e leo.unir@hotmail.com

artigos 36 da lei nº 4.320/64, e o artigo nº 42 da Lei nº 101/2000, referente ao exercício de 2008 (BRASIL, 1964; 2000). A pesquisa tem a finalidade de fornecer para a sociedade dados que evidenciem a adequação das normas legais na gestão contábil do município de Cacoal (RO) no período analisado.

Na busca de alcançar objetivos propostos nesta pesquisa para o problema levantado, foi realizada inicialmente uma pesquisa bibliográfica de caráter exploratório sobre o tema, tendo por base, além de obras pertinentes à matéria, normas do ordenamento jurídico brasileiro, com pesquisa de campo mediante a coleta de dados junto ao setor de Contabilidade, na Administração do Municipal de Cacoal. No conjunto de etapas e processos vencidos na investigação dos fatos foi utilizado o método dedutivo, um enunciado universal, ou seja, dentre as contas públicas, estudou-se a conta Restos a Pagar na Administração Direta Municipal de Cacoal Rondônia. Observou-se também se a lei está sendo cumprida em relação à essa conta.

1 RESTOS A PAGAR

A Contabilidade Pública cumpre duas funções: ordinária e extraordinária, sendo que a ordinária faz o controle patrimonial, financeiro e as modificações no patrimônio líquido, enquanto a extraordinária demonstra a situação das receitas e despesas orçamentárias. No entanto, a função extraordinária é objeto de maiores preocupações por parte das pessoas e órgãos que procedem aos registros contábeis, daqueles que prestam contas da aplicação dos recursos e dos que examinam essas prestações de contas.

Os Restos a Pagar são compromissos efetuados pela Administração Pública que foram empenhados durante o exercício, mas acabaram não sendo pagos até o encerramento do ano. Quando não pagos até o último dia do ano se tornam uma consequência do regime indevidamente que é chamada de exercício ou competência.

A Lei nº 4.320 de 31 de dezembro de 1964, em seu artigo 36 considera Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até dia 31 de dezembro, fazendo distinção entre as despesas processadas das não processadas (BRASIL, 1964).

Piscitelli e Timbó (2010, p. 192) assim definem Restos a Pagar:

Restos a Pagar são as despesas empenhadas, pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício subsequente.

Nesse mesmo sentido, Andrade (2008, p. 124) leciona:

Entende-se por restos a pagar todas as despesas empenhadas e não pagas até a data de encerramento do exercício financeiro, discriminadas em despesas processadas e não processadas.

Reforçando o entendimento, Lima e Castro (2009, p. 82) dispõem o seguinte:

Constituem Restos a Pagar ou resíduos passivos as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, que não tenham sido canceladas pelo processo de análise e depuração e que atendam aos requisitos previstos em legislação específica, podendo ser inscritas como tal por se tratar de encargos incorridos no próprio exercício.

Observa-se que restos a pagar é um termo utilizado para representar os valores pendentes de pagamento oriundos da emissão de empenho que tem origem no orçamento da despesa. Ao discorrer sobre o assunto Kohama (2010, p.129 - 132) define que:

Restos a Pagar constituem uma operação do sistema financeiro de escrituração contábil, sendo a despesa realizada normalmente pela sua liquidação, e lançando como Despesa Orçamentária do Exercício a Pagar. O saldo que porventura houver nessa conta no dia 31 de dezembro será transferido para a conta de Restos a Pagar de despesas processadas, após o devido relacionamento para efeitos de inscrição. São restos a pagar de despesas processadas aquele cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada líquida por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento, sendo considerada, em termos orçamentários despesa realizada.

No entanto, há consenso entre os autores no que diz respeito ao conceito da conta restos a pagar, e praticamente se reproduz o que define o artigo 36 da Lei 4.320/64, valendo lembrar que uma vez empenhada a despesa e não sendo paga até o dia 31 de dezembro, será considerada como restos a pagar, para efeito do encerramento do exercício financeiro (BRASIL, 1964).

1.2 BASE LEGAL

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, dispõem da seguinte forma (BRASIL, 1964):

Art. 34 o Exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art.35 Pertencem ao exercício financeiro:

II- as despesas nele legalmente empenhadas.

Art. 36 Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

No Brasil, a legislação determina que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, estabelece um período determinado de tempo esse considerado dia primeiro de janeiro a trinta e um de dezembro.

Neste período toda receita nele arrecadada, assim como as despesas legalmente empenhadas pertencem ao exercício financeiro. Determina também a lei que restos a pagar devem referir-se somente as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro, devendo haver lançamentos distintos das despesas processadas das não processadas (BRASIL, 1964).

O Decreto nº 93.872, de 12 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, assim dispõe:

Art. 35 O empenho de despesa não liquidada será considerada anulada em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I-Vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II- Vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em cursos a liquidação da despesa, ou seja de interesse da administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III- Se destinar a atender transferência a instituições públicas ou privadas;

IV- corresponder a compromissos assumido no exterior.

Art.67 Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo - se as despesas processadas das não processadas.

§ 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto.

§ 2º O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor.

Art. 68 A inscrição de despesas como restos a pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.

Parágrafo único. a inscrição de restos a pagar relativa às despesas não processadas terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

Art. 69 Após o encerramento da inscrição das despesas como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercício anteriores.

Art. 70 Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar. (BRASIL, 1986).

O artigo 67 do referido Decreto, a exemplo do que dispõe o art. 36 da Lei 4.320/64, descreve o que se caracteriza como restos a pagar. Os artigos seguintes definem procedimentos em relação ao tema, orientando sobre inscrição das despesas, a validade, encerramento e prescrição de restos a pagar.

A Lei nº 101, de 04 de maio de 2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e determina em seu artigo 42 o seguinte:

Art. 42 é vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprido da integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar a te o final do exercício (BRASIL, 2000).

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina em seu art. 42 que qualquer despesa empenhada nos últimos oito meses do mandato deve ser totalmente paga no exercício, proibindo sua inscrição ou parte dela em Restos a Pagar, a não ser que tenha disponibilidade de caixa para se fazer o pagamento.

No que tange as implicações penais da não observância deste dispositivo legal, a Lei nº 10.028 de 19 de outubro 2000 incluiu ao Código Penal os seguintes artigos:

Art. 359-B. Ordenar ou autorizar a inscrição em restos apagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei:
Pena- detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.

Art.359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigações, nos dois últimos quadrimestre do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:
Pena- reclusão, de 1(um) a 4 anos (quatro)anos (BRASIL, 2000).

Conforme se observa, a alteração introduzida ao Código Penal sujeitou o gestor público a penalidades de detenção no caso de inscrição despesas sem o devido empenho ou que exceda o limite estabelecido, e reclusão no caso de contrair dívidas nos últimos dois quadrimestres do mandato eletivo sem a correspondente receita, visando com isto dar executoriedade a Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.3 CLASSIFICAÇÃO DOS RESTOS A PAGAR

A legislação faz distinção entre despesas empenhadas processadas das não processadas e exige que sejam feitos lançamentos distintos. Seguindo a orientação da própria legislação autores como Lima e Castro (2009) e Kohama (2010), ao abordar o assunto buscam delinear a definição proposta na legislação, algumas vezes usando o termo “tipos de despesas” em outros casos “classificação de despesas”.

Nessa esteira Lima e Castro (2009, p. 82 - 83) afirmam que, conforme sua natureza, as despesas inscritas em restos a pagar podem ser classificadas em processadas e não processadas. No quadro a seguir apresentam-se duas abordagens para a classificação de despesas.

Autores:	Classificação das despesas:
LIMA E CASTRO	São restos a pagar processados as despesas em que o credor já tenha cumprido suas obrigações, entregue o material, prestado os serviços ou executado a etapa da obra, dentro do exercício, tendo, portanto, direito líquido e certo, estando em condições de pagamento imediato. Representam os casos de despesas já liquidadas, faltando apenas o pagamento; São restos a pagar não processados as despesas que dependem, ainda, da prestação do serviço ou do fornecimento do material, ou seja, cujo direito do credor não foi apurado. Representam, portanto, as despesas ainda não liquidadas.
KOHAMA	Restos a Pagar de despesas processadas são aquelas cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada liquidada por ter sido cumprida o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando em fase do pagamento. Verifica-se que a despesa processou-se até a liquidação e em termos orçamentários foi considerada despesa realizada, faltando apenas o processamento do pagamento. Entende-se como despesas não processada aquela cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende, ainda, da fase de liquidação, isto é, o empenho foi emitido, porém o objeto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para a sua regular liquidação; do ponto de vista do Sistema Orçamentário de sua escrituração contábil, não está devidamente processada.

Figura. 1: Classificação das despesas

Fonte: Lima e Castro (2009); Kohama (2010)

Sendo assim, são despesas processadas aquelas em que o fornecedor já cumpriu com a sua prestação, ou seja, já entregou o bem ou já prestou o serviço, faltando só o pagamento por parte da administração pública, já as não processadas são aquelas em que ainda não houve nenhuma coisa e nem outra, ou seja, o fornecedor não cumpriu o contratado, por isso, a administração não pode despesar a contrapartida, conforme abordagem de Kohama (2010).

1.4 PRINCÍPIO DA ANUALIDADE

A exigência do princípio da anualidade está contida no artigo 2º, da Lei Federal nº 4.320/64, a mesma que orienta que a Lei do Orçamento deverá conter a discriminação da receita e despesas, para que fique evidenciada a política econômica e financeira e, o

desenvolvimento dos trabalhos do governo, e que deverá ser obedecido os princípios da unidade, universalidade e anualidade (BRASIL, 1964). Por sua vez, Andrade (2006) leciona que as previsões da receita e despesa devem ter período limitado de tempo. A esse período denomina-se exercício financeiro.

Conforme menção anterior, o artigo 34 da referida Lei estabelece que o ano financeiro coincidirá com o ano civil. Ao contrário de alguns países em que o ano financeiro não coincide com o ano civil em nosso país a lei prevê, que o ano financeiro deverá ser o mesmo do calendário, ou seja, o ano financeiro corresponde a primeiro de janeiro e encerra-se no dia 31 de dezembro.

Neste sentido, Kohama (2010 p. 31) ensina que exercício financeiro é o período de tempo durante o qual se exercem todas as atividades administrativas e financeiras relativas à execução do orçamento. O autor ressalta ainda que com a promulgação da Lei nº 869, de 16 de outubro de 1949 foi extinto o período adicional, passando o exercício financeiro a coincidir com o ano civil.

Sendo assim, todas as receitas arrecadadas num determinado exercício, assim como as despesas nele legalmente empenhadas correspondem ao exercício financeiro, que no caso do Brasil corresponde ao ano civil, que corresponde a anualidade ou princípio da anualidade.

1.5 REGIME DE COMPETÊNCIA

No entendimento de Slomski (2003, p.31), no regime de competência se reconhecem todas as receitas e despesas do período nele incorridas, isto é, de acordo com a data da real incorrência da transação econômica e não quando de recebimento ou pagamento.

Para Andrade (2008, p. 8), é o regime contábil que se destaca com as movimentações orçamentárias pertinentes a fatos geradores efetivamente realizados dentro de um exercício.

Assim, pode-se afirmar que, para a despesa orçamentária, no Brasil, é utilizado o regime de competência na escrituração, o qual, segundo Kohama (2010, p. 32) é

[...] aquele em que as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incorrência, isto é, de acordo com a data do fato gerador, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro. Pelo regime de competência toda receita e toda despesa do exercício pertencem ao próprio exercício, embora já empenhadas; uma vez terminada a vigência do orçamento, passam para o exercício seguinte, a fim de serem arrecadadas ou pagas, continuando, a pertencer ao orçamento que lhes deu origem. Desse modo, a receita lançada e não arrecada no exercício, é considerada como receita desse exercício, passando a constituir resíduos passivos, que serão pagos em exercícios posteriores, como restos a pagar.

Para Silva (2003), no regime de competência as receitas e despesas são registradas segundo o período em que foram ganhas ou incorridas, mesmo quando ainda não recebidas ou pagas.

1.6 DESPESAS

Araújo e Arruda (2006) definem despesas como um gasto ou compromisso de gastos de recursos do governo autorizados pelo poder competente que tem por objetivo atender o interesse social previsto na lei de orçamento. Segundo este entendimento, despesa pública representa a aplicação de recursos para a geração de resultados que satisfaz a necessidade da sociedade. Andrade (2008, p.68), ao discorrer sobre o tema assevera que

Constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos, entre eles custeios e investimento, além dos aumentos patrimoniais, pagamento de dívidas, devolução de importâncias recebidas a títulos de caução, depósitos e consignações.

Conclui-se que despesa representa um gasto que o município efetua para atender as necessidades da comunidade, essa representa o cumprimento do fins do município que é atender às necessidades públicas.

1.7 EMPENHO

O empenho é reconhecido pela autoridade competente e comprova a garantia de pagamento. É formalizado por meio de documento, não só assegura o princípio da legalidade, mas assegura também o equilíbrio no orçamento, é uma garantia de compromisso por meio de contrato entre a entidade e seus fornecedores e prestadores de serviços, mas conforme a lei 4.320/64 para cada empenho será emitida uma nota de empenho que deverá indicar o nome de credor, a importância a ser paga e a especificação (ANDRADE, 2008). Segundo Lima e Castro (2009, p.76-77):

Empenho é a primeiro estágio da despesas. A formalização do empenho se dá com a emissão da nota de empenho, tornando o crédito empenho do indisponível para nova aplicação. O empenho representa uma garantia para o fornecedor ou para o prestador de serviço contratado pela administração pública de que a parcela referente a seu contrato foi bloqueado para honrar os compromissos assumidos.

Para Silva (2003, p. 153) empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado um obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição que será cumprido com a entrega do material, a medição da obra ou a prestação dos serviços. O empenho é prévio, ou seja, precede à realização da despesa e tem de respeitar o limite do crédito orçamentário.

1.8 INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR

O artigo 68 do Decreto 93.872/86 determina que a inscrição de Restos a Pagar decorrerá da observância do regime de competência para as despesas, e será realizada automaticamente pelo sistema na data de encerramento do exercício financeiro em que foi empenhada a despesa, e não paga, devendo ser observadas as restrições determinadas pelo artigo 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 1986; 2000).

Com as explicações de Piscitelli e Timbó (2009, p.193) busca-se dar maior entendimento à inscrição em restos a pagar:

A inscrição em Restos a Pagar é feita na data do encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho, mediante registros contábeis; nessa mesma data, processa-se também a baixa da inscrição feita no encerramento do exercício anterior. A inscrição feita terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente, período no qual o credor deverá habilitar-se ao recebimento do que lhe é devido.

Os empenhos não anulados, bem como os referentes a despesas já liquidadas e não pagas, serão automaticamente inscritos em Restos a Pagar no encerramento do exercício pelo valor devido, caso esse valor seja desconhecido, será lançado um valor estimado para a liquidação do compromisso.

1.9 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR

A inscrição em restos a pagar tem validade de um ano, é o que estatui o artigo 68 do decreto 93.872/86 já mencionado, devendo ser cancelado em 31 de dezembro do ano subsequente ao da sua inscrição, lembrando que as inscrições de restos a pagar processadas não poderão ser canceladas, devendo ser canceladas somente as inscrições de restos a pagar não processadas e, que o não cancelamento de restos a pagar não processados no encerramento do exercício subsequente, constitui desrespeito a referida norma (BRASIL,

1986).

Kohama (2010) descreve como sendo objeto de cancelamento em restos a pagar valores de novembro ou dezembro, que às vezes não são conhecidos a tempo e à hora, que após ter feito o devido levantamento e verificado a possibilidade e constatado que esses valores foram maiores que o necessário, quando recebidas essas contas e verificada a existência de saldo, poderá relacioná-los em cancelamentos.

1.10 PRESCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR

O artigo 70 determina a prescrição em cinco anos da dívida passiva relativa a restos a pagar. Desse modo, a prescrição do direito do credor com crédito inscrito em Restos a Pagar nunca se dará com prazo inferior a cinco anos transcorridos da inscrição; no entanto, este prazo prescricional pode ser estendido se o evento interruptivo (no caso o cancelamento dos Restos a Pagar) se der após a primeira metade do prazo quinquenal (BRASIL, 1986).

Sobre prescrição, Pires (2006, p. 172) tece o seguinte comentário:

Embora a validade do registro contábil seja apenas de um ano, os Restos a Pagar só prescrevem após cinco anos a partir da sua inscrição. Dada a baixa contábil dos Restos a Pagar e até a sua prescrição, as despesas reconhecidas serão pagas na rubrica Despesas de Exercícios Anteriores.

Conclui-se assim, que todos os Restos a Pagar deveriam ser cancelados ainda na primeira metade do prazo prescricional inicial, para que a Fazenda Pública goze o benefício da prescrição nos cinco anos que se seguirem à inscrição dos Restos a Pagar. De modo diverso, em caso extremo havendo cancelamento próximo dos cinco anos decorridos da sua inscrição, iniciar-se-ia novo prazo prescricional, fazendo perdurar o direito de se exigir o pagamento por um período máximo de até sete anos e meio após a data da inscrição dos Restos a Pagar.

2 RESULTADOS E ANÁLISE DA PESQUISA

2.1 DEMONSTRATIVOS DOS RESTOS A PAGAR E DE DISPONIBILIDADE DE CAIXA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE CACOAL - RO

Buscando evidenciar a adequação do que determinam os artigos 42 da Lei de

Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), que determina que nos dois últimos quadrimestres do mandato, é vedado contrair obrigações de despesas que não possam ser cumpridas integralmente dentro do exercício, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

O artigo 36, da lei 4.320/64 menciona que considera Restos a Pagar como sendo as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo as processadas das não processadas. Dessa forma foram analisados os Relatórios de Gestão Fiscal referente ao Demonstrativo de Restos a Pagar e Demonstrativos da Disponibilidade de Caixa, cujas informações foram obtidas junto a Prefeitura Municipal de Cacoal (RO), no setor de contabilidade ligada à secretária de finanças.

Diante da análise dos relatórios obtidos, destaca-se as informações a seguir apresentadas, sendo que o interesse da pesquisa limitou-se à conta “restos a pagar”, apresentadas nos quadros a seguir:

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
DISPONIBILIDADE FINANCEIRA	10.848.924,42	OBRIGAÇÕES	
Caixa	0,00	FINANCEIRAS	1.870.876,98
Banco	5.117.830,29	Depósito	0,00
Conta Movimento	5.117.830,29	Restos a Pagar Processados	985.202,59
Contas Vinculadas	0,00	Do Exercício	827.110,28
Aplicações Financeiras	0,00	De Exercícios Anteriores	158.092,31
Outras Disponibilidades Financeiras	5.731.094,13	Outras Obrigações Financeiras	88.005,99
Entidades Devedoras	5.626.873,73	Depósito	88.005,99
Depósito Judiciário	104.220,40		
INSUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (I)	0,00	INSUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (II)	9.775.715,84
TOTAL	10.848.924,42	TOTAL	10.848.924,42
Inscrição em Restos a Pagar não Processados (III)			6.761.251,24
Suficiência após a inscrição em Restos a Pagar não Processados (IV)=(II-III)			3.014.464,60

Figura 2: Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa

Fonte: Prefeitura Municipal de Cacoal (RO)(ANO 2008)

A figura 2 demonstra que houve inscrição de restos a pagar no último ano de mandato eletivo referente ao exercício de 2008 no valor de R\$ 6.761.251,24 (seis milhões, setecentos e sessenta e um mil, duzentos e cinquenta e um reais e vinte quatro centavos), referente à inscrição em restos a pagar não processadas, e disponibilidade de caixa na ordem de R\$ 10.848.924,42 (dez milhões, oitocentos e quarenta e oito mil, novecentos e vinte quatro reais e quarenta e dois centavos).

ÓRGÃO	RESTOS A PAGAR INSCRITOS				Empenhos cancelados e não inscritos por insuficiência financeira
	Liquidados e não Pagos (Processados)		Empenhadas e não Liquidados (Não Processados)		
	De exercícios Anteriores	Do Exercício	De Exercício Anteriores	Do Exercício	
Administração Direta	158.092,31	815.047,66	3.453.872,14	3.139.387,67	0,00
Prefeitura Municipal de Cacoal	158.092,31	815.047,66	113,13	167.878,30	0,00
Prefeitura Municipal de Cacoal	158.092,31	815.047,66	113,13	167.878,30	0,00
Administração Indireta	0,00	12.062,62	113,13	167.878,30	0,00
Autarquia Municipal de Água e Esgoto – SAAE	0,00	12.062,62	113,13	167.878,30	0,00
TOTAL	158.092,31	827.110,28	3.453.985,27	3.307.265,97	0,00
Suficiência Antes da Inscrição em Restos a Pagar não Processadas (Apurado no Anexo V - Demonstrativo da disponibilidade de Caixa)					9.775.715,84

Figura. 3 Demonstrativo dos Restos a Pagar

Fonte: Prefeitura municipal de Cacoal (RO) (ANO 2008)

Na figura 3, que apresenta o Relatório de Gestão Fiscal, consta o lançamento de restos a pagar de despesas liquidadas e não pagas (processadas) de exercícios anteriores no valor de R\$ 158.092,31 (cento e cinquenta e oito mil noventa e dois reais e trinta e um centavos); referente ao exercício no valor de R\$ 827.110,28 (oitocentos e vinte sete mil e cento e dez reais e vinte oito centavos). Empenhadas e não liquidadas (não processados) de exercícios anteriores no valor R\$ 3.453.985,27 (três milhões quatrocentos cinquenta e três mil, novecentos e oitenta e cinco reais e vinte sete centavos); do exercício no valor de R\$ 3.307.265,97 (três milhões, trezentos sete mil,duzentos e sessenta e cinco reais e noventa e sete centavo), totalizando R\$ 7.746.453,83 (sete milhões, setecentos e quarenta e seis mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e oitenta e três centavos).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme análise dos demonstrativos dos exercícios de 2008, conclui-se que foi observado o que preconiza o artigo 36 da Lei nº 4.320/64, que define restos a pagar como

sendo as despesas empenhadas, mas não pagas até o último dia do exercício, ou seja, 31 de dezembro e, que foi efetuada inscrições distintas para as despesas empenhadas processadas e não processadas.

Também constatou-se que houve inscrição em restos a pagar, com parcelas a serem pagas no exercício seguinte porém, respaldada em correspondente e suficiente disponibilidade de caixas, considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, cumprindo o que determina o artigo 42, da lei 101/2000.

No tocante à aplicação do princípio da continuidade do serviço público, destaca-se que não há como se prever totalmente quanto será gasto pela administração pública no exercício, porém deve-se buscar cada vez mais um planejamento cuidadoso do orçamento, a fim de fazer uma previsão mais apurada dos gastos objetivando de equilibrar despesas e receitas.

Dessa forma, o controle dos Restos a Pagar é norma louvável que vem se somar a outras regras já existentes. Sua disciplina na LRF ressalta a importância de opor um óbice ao ânimo de administradores em assumir obrigações, além da capacidade financeira do ente.

O cuidado do legislador em abordar a questão dos Restos a Pagar encontra fundamento na vedação aos gastos meramente eleitorais, permitindo ao futuro gestor encontrar uma máquina apta a atender as necessidades públicas.

Tal despesa empenhada e não paga deve ser observada à luz das normas reguladoras do processo orçamentário, buscando-se um justo equilíbrio entre credor e Administração com a devida responsabilização ao gestor que descumpra as limitações aplicáveis. Neste ponto, a utilização de restos a pagar deve ser tratada com máxima cautela, procurando evitar a deturpação que diz respeito às normas que orientam o tema, que é a proteção da coisa pública.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANDRADE, Nilton de Aquino (Org.). **Planejamento Governamental Para Municípios**. 2. Reimp. –São Paulo: Atlas, 2006.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**, São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL, Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: < [http // www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso: de 2 Março de 2011.

_____, Lei nº.4.320, de 17 de Março de 1964 , que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União , dos Estados , dos Municípios e do Distrito Federal). Disponível em : <[http // www .planalto. gov. br/ccivil_03/Leis/ L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso: 02 de Abril de 2010.

_____, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disponível em:<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manual_cont_SetPublico.asp>. Acesso: 14 de Abril de 2010.

_____, DECRETO nº 92.782 , de 23 de Dezembro de 1986 Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm em Acesso em 27 de fevereiro de 2011

CRUZ, Flávio da. (coord.). **Comentários à Lei nº 4.320**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA E CASTRO, Diana Vaz de, Robison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

PIRES, J. B. F. S. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed . Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2006.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas 2010.

_____, Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000, Lei de responsabilidade fiscal (Brasil 2000).

_____. **Lei Ordinária nº. 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Altera o decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - código penal, a lei 1.079, de 10 de abril de 1950, e o decreto-lei 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OBRAS CONSULTADAS

BORGES, Creunice, CORREIA, Geraldo da Silva, JUNKES, Maria Bernadete, OLIVEIRA, Nilza Duarte Aleixo de, PORTO Wellington silva. **Manual de Orientações para Elaboração e Apresentação de Artigos de Conclusão de Curso:** Cursos de Administração e Ciências Contábeis. Cacoal-RO, 2007.

DAL MAGRO, Eleonice. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Aplicada às Ciências Contábeis:** Universidade Federal de Rondônia – *Campus* Cacoal, 2009.

_____. **Normas para Elaboração de Trabalhos Científicos:** Informação e documentação-Numeração progressiva das seções de um documento escrito. Cacoal, 2009.
BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, (Brasil 1988).

LEI ORGÂNICA DO MUNICÍPIO DE CACOAL-RO · **Emendas à Lei Orgânica Municipal ...** RS, discute revisão do Regimento Interno e da Lei Orgânica do Município (RO). Disponível em <http://200.140.146.21:8180/portal/leis/lei-organica-do-municipio-de-cacoal-rondonia/sinList?synmap=Interlegis>. Acesso: 02 de fevereiro de 2011.

Ministério da Fazenda Portal SIAFI RESTOS A PAGAR . Disponível em <https://gestaomanualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020317/>. Acesso: em 17 de fevereiro de 2011.

Anexo A: DEMOSNTRATIVO DA DISPONIBLIDADE DE CAIXA

MUNICÍPIO DE CACUL - PODER EXECUTIVO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA (ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL) PERÍODO DE REFERÊNCIA: PATRÃO JANIRO A DEZEMBRO/2008			
REF - ANEXO V LRF, art. 55, inciso III, alínea "b")	VALOR	PASSIVO	VALOR
DISPONIBILIDADE FINANCEIRA	10.846.924,42	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	1.971.231,98
Caixa	0,00	Depósitos	0,00
Bancos	5.117.872,28	Restos a Pagar Processados	983.222,59
Conta Movimento	5.117.872,28	Do Exercício	837.110,28
Contas Vinculadas	0,00	Do Exercícios Anteriores	158.072,31
Aplicação Financeira	0,00	Outras Obrigações Financeiras	88.003,98
Quanto Disponibilidades Financeiras	5.211.694,13	Depósitos	88.003,98
Empréstimos, Empréstimos	104.230,40		
Depósitos, Juros e Rendimentos			
INSUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (I)	9,00	SUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (II)	9.725.713,84
TOTAL	12.848.924,42	TOTAL	10.818.974,42
INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (III)			6.791.231,24
SUFICIÊNCIA APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (IV) - (II) - (III)			3.017.743,02
DISPONIBILIDADE FINANCEIRA DO REGIME PREVIDENCIÁRIO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Caixa	0,00	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS DO REGIME PREVIDENCIÁRIO	0,00
Bancos	0,00	Depósitos	0,00
Conta Movimento	0,00	Restos a Pagar Processados	0,00
Contas Vinculadas	0,00	Do Exercício	0,00
Aplicação Financeira	0,00	Do Exercícios Anteriores	0,00
Quanto Disponibilidades Financeiras	0,00	Outras Obrigações Financeiras	0,00
Empréstimos, Empréstimos	0,00	<identificação das obrigações mais relevantes do Poder ou órgão>	0,00
Depósitos, Juros e Rendimentos	0,00		0,00
INSUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO REGIME PREVIDENCIÁRIO (V)	0,00	SUFICIÊNCIA ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO REGIME PREVIDENCIÁRIO (VI)	0,00
TOTAL	0,00	TOTAL	0,00
INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO REGIME PREVIDENCIÁRIO (VII)			0,00
SUFICIÊNCIA APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO REGIME PREVIDENCIÁRIO (VIII) - (VI) - (VII)			0,00
FONTE:			0,00
Nota			0,00

